

0-795934

На правах рукописи

Коровушкина

КОРОВУШКИНА Лариса Борисовна

**МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
КАПИТАЛЬНОГО СТРОИТЕЛЬСТВА,
ОСУЩЕСТВЛЯЕМОГО НЕФТЕГАЗОВЫМИ
ОРГАНИЗАЦИЯМИ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2012

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО "Тюменский государственный университет"

**Научный руководитель - доктор экономических наук
Растамханова Любовь Николаевна**

**Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Суворова Алевтина Павловна
(профессор кафедры менеджмента и бизнеса
ФГБОУ ВПО "Марийский государственный
технический университет")**

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790900

**доктор экономических наук, профессор
Шимоханская Татьяна Викторовна
(заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
анализа и аудита в НОУ ВПО "Московская ака-
демия экономики и права")**

**Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Тольяттинский государственный
университет"**

Защита состоится 28 апреля 2012 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 27 марта 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Нефтегазовая отрасль экономики характеризуется высокой степенью концентрации капитала, вкладывая который в разные виды деятельности, организации этой отрасли развивают производственную базу и ее инфраструктуру, воздействуя тем самым на развитие социально-экономического климата в регионах.

Крупные организации, осуществляющие, помимо основной деятельности, инвестиционно-строительную испытывают серьезные сложности не только в организации работ по капитальному строительству и в их финансировании, но и в управлении ими. Учет и контроль в крупных организациях нефтегазовой отрасли отличается централизованностью и методической проработанностью многих участков. Однако при практически полном отсутствии научно обоснованных разработок в обеспечении учета капитального строительства на законодательно-нормативном уровне, имеются проблемы в формировании методического обеспечения на уровне организаций. Нефтегазовые организации, имеющие широкую сеть дочерних структур по разному распределяют функции инвестора, заказчика, подрядчика и др. Для контроля за договорами строительства созданы отделы и службы, функционирующие не только на базе головной организации, но и в дочерних структурах, что требует эффективного взаимодействия всех участников капитального строительства.

Специфика технологии производства работ и технические характеристики объектов строительства в нефтегазовой отрасли оказывают решающее влияние на содержание затрат по капитальному строительству. В свою очередь, капитальное строительство, обеспечивающее материально-техническую базу нефтегазовых организаций, нуждается в информации для управления, которая формируется под влиянием отечественных и международных стандартов по учету в области строительства. Учитывая имеющиеся разночтения различных нормативных документов и стандартов по учету, нефтегазовые организации стремятся создать на своем уровне систему внутренних стандартов и правил по учету капитального строительства, что без научно обоснованных подходов к методике и организации учета сделать достаточно сложно. Тоже можно сказать о контроле, реализуемом на разных уровнях управления нефтегазовых организаций и их дочерних структур в форме внутреннего аудита. Бизнес-процессы аудита должны адекватно отражать информацию учетного процесса, который в свою очередь не может быть правильно построен без глубоких знаний технологии и процесса производства капитального строительства объектов отрасли. В этой связи тема исследования рассматривается как актуальная и своевременная.

Степень изученности проблемы. Исследованию теоретико-методических проблем учета и контроля посвящали свои труды многие отечественные и зарубежные ученые: П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, В.В. Вил, Э.К. Гильде, В.Г. Гетьман, К. Друри, В.А. Ерофеева, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, М. Каренбауэр, В.Э. Керимов, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, М.В. Мельник, С.А. Нико-

лаева, В.Ф. Палий, В.И.Петрова, Л.В.Попова, Я.В.Соколов, В.И. Ткач, А.Н. Хорин, А.Д. Шерemet и другие. В большинстве трудов вопросы контроля рассмотрены авторами во взаимосвязи с организацией и методикой бухгалтерского и управленческого учета. Внутренний аудит, как вид контроля, получил свое отражение в исследованиях М.А. Азарской, И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, С.М. Бычковой, О.В. Голосова, Е.М. Гутцайта, Ю.Л. Данилевского, Ю.Н. Иткина, П.И. Камышанова, А.Н. Кизилова, Н.Т. Лабынцева, О.А. Мироновой, С.В. Панковой, В.И. Подольского, В.И. Петровой, Л.Н. Растамхановой, А.А. Ситнова, В.В. Скобары, А.Е. Суглобова, В.П. Суйца, А.А. Терехова, Н.Н. Хахоновой, Т.Г. Шешуковой и других.

Вопросы управления развитием строительных организаций на основе учетно-аналитического обеспечения и информации контроля затрагивали в своих работах Н.А. Адамов, М.И. Гизатуллин, В.А. Ерофеева, В.И. Ткач и других.

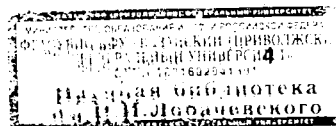
Несмотря на многочисленные исследования, многие вопросы, связанные с совершенствованием методического обеспечения учета и внутреннего аудита не рассматривались комплексно, во взаимосвязи. Поэтому актуальность и недостаточная изученность данных вопросов определили цель и задачи настоящего исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является решение важной научной задачи развития методического обеспечения учета и внутреннего аудита капитального строительства для более эффективного управления в крупных нефтегазовых организациях и их дочерних структурах.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- раскрыть содержание инвестиционной политики и направления ее реализации в области капитального строительства;
- систематизировать принципы формирования учетно-аналитической информации о капитальном строительстве;
- разработать методику бухгалтерского учета и систему документооборота по строительству и вводу в эксплуатацию объектов капитального строительства в нефтегазовых организациях;
- выявить особенности учета затрат по организации капитального строительства;
- охарактеризовать специфику проведения внутреннего аудита затрат по капитальному строительству, принимаемых для целей налогообложения в нефтегазовых организациях;
- разработать комплексную методику внутреннего аудита системы менеджмента качества капитального строительства, осуществляемого нефтегазовыми организациями.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика" в части пунктов: 1.5 "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных", 1.6 "Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стан-



дартам", 1.7 "Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", 3.13 "Инвестиционный контроль и аудит".

Предметом исследования явились: отношения крупных нефтегазовых компаний с их дочерними структурами и другими организациями в процессе осуществления капитального строительства объектов; систем бухгалтерского, налогового учета и внутреннего аудита.

Объектом исследования выбрана деятельность, осуществляемая нефтегазовыми организациями в области капитального строительства, отражение ее в системе учета, а также организации систем внутреннего аудита.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области экономической теории, бухгалтерского учета, отчетности, контроля и аудита, а также международные и российские стандарты учета и правила аудита.

Информационная база исследования. В процессе исследования использовались статистические и отчетные данные организаций, осуществляющих капитальное строительство, данные бухгалтерского и налогового учета, материалы контрольных проверок, осуществляемых внутренними аудиторами головной компании и дочерних обществ крупных нефтегазовых организаций Тюменской области.

Научная новизна исследования состоит в решении важной проблемы, заключающейся в научном обосновании и разработке методического обеспечения учета и внутреннего аудита капитального строительства, осуществляемого нефтегазовыми организациями.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

- дана характеристика инвестиционной политики на разных уровнях управления государства, региона, отрасли, организации; обоснован поэтапный подход формирования инвестиционной политики предприятия; раскрыта структура бизнес-процесса "капитальное строительство" и на ее основе построены бизнес-процесс и модель "организации капитального строительства";

- систематизированы принципы формирования учетно-аналитической информации о капитальном строительстве на основе требований, содержащихся в стандартах учета и отчетности и в соответствии с особенностями взаимоотношений субъектов инвестиционно-строительной деятельности;

- модифицирована методика бухгалтерского учета объектов капитального строительства на основе уточненного документооборота по организации строительных работ и вводу в эксплуатацию объектов нефтегазовых организаций на примере строительства боковых скважин;

- даны рекомендации по порядку взаимодействия структурных подразделений головной компании и дочерних обществ в процессе ввода законченных строительством объектов и оформления правоустанавливающих документов, являющихся основанием для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете;

– выявлены особенности учета затрат по организации капитального строительства, связанные с: использованием позаказного метода и метода накопления затрат с применением элементов нормативной системы учета; содержанием затрат, включаемых в отдельные калькуляционные статьи себестоимости строительно-монтажных работ; учетом проектно-изыскательских работ нефтегазовых организаций; порядком списания строительных материалов, переданных подрядчикам на давальческой основе; учетом строительно-монтажных работ, выполняемых подрядным способом; консервацией объектов незавершенного строительства; учетом прочих затрат и затрат по организации капитального строительства; учетом капитальных вложений в строительство объектов по агентскому договору и порядку его ведения у Принципала и Агента;

– систематизированы методы, используемые при ведении налогового учета затрат по капитальному строительству, и уточнены моменты признания расходов в зависимости от цели осуществления капитального строительства объектов нефтегазовых организаций; уточнена процедура бизнес-процесса внутреннего аудита договоров на капитальное строительство и показана их зависимость от налоговых рисков;

– разработана комплексная методика внутреннего аудита системы менеджмента качества капитального строительства нефтегазовых организаций, основанная на бизнес-процессах системы, процессе проведения внутреннего аудита интегрированной системы управления исследуемых нефтегазовых организаций; выделены этапы проведения внутреннего аудита и разработана система документов для осуществления этапов и оформления результатов внутреннего аудита.

Теоретическое значение проведенного исследования состоит в развитии теоретических основ и методических подходов к бухгалтерскому учету и внутреннему аудиту капитального строительства. Предлагаемые автором методические рекомендации создают базу для развития методического обеспечения учета капитального строительства, способствуют повышению информативности управленческих решений в области осуществляемого капитального строительства объектов нефтегазовых организаций и являются источниками для проведения внутреннего аудита.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования определяется возможностью их широкого применения для дальнейшего развития теоретического и методического обеспечения капитального строительства не только в организациях нефтегазовой отрасли, но и в других крупных организациях и их дочерних обществах, осуществляющих это строительство.

Самостоятельно практическое значение могут иметь:

– методика внутреннего аудита затрат по капитальному строительству, принимаемых для целей налогообложения;

– методика внутреннего аудита системы менеджмента качества капитального строительства и разработанные на ее основе документооборот, составляющий основу организации бухгалтерского учета и внутреннего аудита.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения работы докладывались и получили положительную оценку на международной научной конференции "Интеграция бухгалтерского учета с экономическими науками" в городе Йошкар-Оле (2009 год), III международной научной конференции молодых налоговиков "Актуальные проблемы налоговой политики" в городе Москве (2011 год), межвузовских научных конференциях в городах, Йошкар-Оле (2010-2011 годы), Тюмени (2011 год).

Результаты исследования нашли практическое применение в ОАО "НК "Роснефть" и его дочерних обществах, в консалтинговой фирме УК "РАС-ТАМ", г. Тюмень. Научные разработки и методики используются в учебном процессе Тюменского государственного университета для методического обеспечения занятий по дисциплинам: "Бухгалтерский финансовый учет", "Внутренние стандарты аудита", читаемым студентам экономических специальностей.

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 9 работ общим объемом 4,3 п.л., из них 2 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

1. Сущность инвестиционной политики и принципы формирования информации о капитальном строительстве как комплексном объекте учета и отчетности организаций

1.1. Инвестиционная политика и направления ее реализации в области капитального строительства

1.2. Принципы формирования учетно-аналитической информации о капитальном строительстве

2. Методический инструментарий формирования информации о капитальном строительстве в системе бухгалтерского и налогового учета

2.1. Методика бухгалтерского учета и документооборот по строительству и вводу в эксплуатацию объектов капитального строительства

2.2. Особенности учета затрат по организации капитального строительства

3. Методика и организация внутреннего аудита капитального строительства

3.1. Особенности проведения внутреннего аудита затрат по капитальному строительству, принимаемых для целей налогообложения

3.2. Комплексная методика внутреннего аудита системы менеджмента качества капитального строительства, осуществляемого нефтегазовыми организациями

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Дана характеристика инвестиционной политики на разных уровнях управления государства, региона, отрасли, организации; обоснован поэтапный подход формирования инвестиционной политики предприятия; раскрыта структура бизнес-процесса "капитальное строительство" и на ее основе построены бизнес-процесс и модель "организации капитального строительства".

Осуществляемые капитальные вложения в строительство объектов требуют эффективной системы управления ими в рамках государственной инвестиционной политики и инвестиционной стратегии организаций.

Инвестиционная политика является неотъемлемой частью экономической политики государства, может иметь уровневую структуру: государственная, региональная, отраслевая инвестиционная политики и инвестиционная политика отдельных хозяйствующих субъектов. Взаимосвязь всех уровней инвестиционной политики определяется ее содержанием, под которым понимается комплекс целенаправленных мероприятий, проводимых государством, по созданию благоприятных условий для всех субъектов хозяйствования с целью повышения инвестиционной активности, подъема экономики, повышения эффективности производства и решения социальных проблем.

Крупные организации нефтегазовой отрасли осуществляют строительство разных объектов для своего производства и социальной сферы. Строительство как отдельная сфера экономики характеризуется в России следующими основными показателями (табл. 1).

**Таблица 1. Основные показатели деятельности организаций,
осуществляющих работы по виду экономической деятельности
"строительство" в России**

Показатели	2007	2008	2009	2010
1. Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности "строительство"	3293,3	4528,1	3998,3	4206,1
2. Ввод в действие производственных мощностей по добыче и переработке:				
– нефти, млн. т.	1,9	0,1	2,8	6,8
– газа, млрд. м ³	0,002	-	3,2	-
– скважин нефтяных, тыс. ед.	3,7	4,0	4,0	4,3
– скважин газовых, тыс. ед.	180	213	69	174
3. Инвестиции в основной капитал на развитие производственной базы организаций, осуществляющих деятельность в строительстве, млрд. руб.	442,5	681,8	696,2	684,7

Составлено автором по данным статистики

В работе проанализированы все составляющие элементы инвестиционной политики и сделан вывод о том, что для формирования инвестиционной политики на уровне предприятия необходима его нацеленность на устойчивое развитие, под которым поднимается комплексный подход к развитию разных видов деятельности предприятия, включая деятельность в области социальной, экономической и экологической сферах, создающих необходимую инфраструктуру для роста основной производственной деятельности.

В работе уточнено понятие "инвестиции в основной капитал", раскрыто содержание этапов формирования инвестиционной политики предприятия:

- 1 – анализ инвестиционной деятельности предприятия;
- 2 – изучение условий внешней инвестиционной среды и конъюнктуры инвестиционного рынка;
- 3 – учет стратегических целей развития предприятия, обеспечиваемых его предстоящей инвестиционной деятельностью;
- 4 – выбор политики формирования инвестиционных ресурсов организации;
- 5 – обоснование типа инвестиционной политики по целям вложения капитала с учетом рискованных предпочтений;
- 6 – формирование инвестиционной политики предприятия по основным направлениям инвестирования;
- 7 – формирование инвестиционной политики предприятия в отраслевом разрезе;
- 8 – формирование инвестиционной политики предприятия в региональном разрезе;
- 9 – взаимоувязка основных направлений инвестиционной политики предприятия.

В работе не ставится цель рассматривать содержание процедур, используемых организациями при принятии решений инвестиционного характера: отборе и ранжировании инвестиционных проектов, оптимизации эксплуатации проектов и формировании инвестиционной программы. Однако формирование инвестиционной политики для исследуемых организаций нефтегазовой отрасли и осуществляемого им капитального строительства требует определения возможных информационных границ системы показателей по строительным инвестиционным проектам. Такими границами являются организационные вопросы по осуществлению видов деятельности в сфере капитального строительства. Характеристика организации капитального строительства приведена в работе на примере компании ОАО "НК "Роснефть", занимающейся, помимо основной деятельности (разведка и добыча нефти и газа, производство нефтепродуктов и продукции нефтехимии, сбыт), строительством объектов, обеспечивающих производственную инфраструктуру и материально-техническую базу производства. Эта компания является лидером российской нефтяной отрасли, это – одна из крупнейших публичных нефтегазовых компаний мира.

Организация капитального строительства представлена бизнес-процессом (рис. 1).



Рис. 1. Структура бизнес-процесса "капитальное строительство"

В диссертации рассмотрено содержание элементов бизнес-процесса "организация капитального строительства", к которым отнесены: владелец, границы, цели бизнес-процесса, ключевые показатели результативности и эффективности, риски. Для более глубокого представления данного бизнес-процесса составлена матрица ответственности всех участников бизнес-процесса для исследуемых нефтегазовых организаций; определены требования к выходам, входам и ресурсам, построена логическая модель нормативного обеспечения бизнес-процесса "организация капитального строительства".

Для мониторинга и реинжиниринга бизнес-процесса "организация капитального строительства" рекомендовано выделение ключевых показателей, периодичность измерения которых может соответствовать периодичности составления бухгалтерской отчетности, либо быть более частой, что зависит от требования управления компанией к получению информации о капитальном строительстве.

2. В диссертации систематизированы принципы формирования учетно-аналитической информации о капитальном строительстве на основе требований, содержащихся в стандартах учета и отчетности и в соответствии с особенностями взаимоотношений субъектов инвестиционно-строительной деятельности.

Организации нефтегазового сектора формируют корпоративную отчетность с применением принципов учета и отчетности, предусмотренным нормативными документами организации и требованиями международных и российских стандартов. Помимо действующих в отечественном учете принципов автором обоснована необходимость применения принципов: "соотнесения затрат и выгод", "доступность для понимания", "значимости".

3. В работе модифицирована методика бухгалтерского учета объектов капитального строительства на основе сформированного документооборота по строительству и вводу в эксплуатацию объектов в нефтегазовых организациях на примере строительства боковых скважин.

Автором уточнены организационные моменты отражения хозяйственных операций по строительству объектов исследуемых нефтегазовых организаций, проведена систематизация документов в отношении основных операций по учету затрат капитального строительства на примере строительства боковых скважин. Для более эффективной организации документооборота представлен порядок взаимодействия структурных подразделений исследуемой нефтегазовой организации и ее дочерних обществ в процессе ввода законченных строительством объектов и оформления правоустанавливающих документов на всех этапах строительства: подготовительном, строительстве объектов и вводе скважин в эксплуатацию. Даны рекомендации по уточнению содержания отдельных операций капитального строительства для составления графика документооборота, в части:

- состава первичных документов и графика документооборота;
- расходов, связанных со строительством и формированием стоимости объектов, курлируемых департаментов капитального строительства нефтегазовых организаций;
- состава затрат, возникших до ввода объекта в эксплуатацию или до истечения 45 календарных дней с момента получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию и связанных с оформлением правоустанавливающих документов на использование лесных и земельных участков для строительства и последующей эксплуатации объектов или выполнением кадастровой и технической паспортизации объектов, а также арендных платежей за использование земельных и лесных участков для строительства;
- взаимоотношений в процессе реализации графиков документооборота структурных подразделений головной организации, отвечающих за капитальное строительство, с профильными структурными подразделениями дочерних обществ;
- внесении изменений в технический паспорт реконструированного или модернизированного объекта и сопроводительные документы для получения нового свидетельства о регистрации права.

Необходимый комплект разрешительных документов для производства работ, ввода и регистрации права собственности при реконструкции или модернизации объекта регламентируется нормами законодательства субъекта РФ о приемке и вводе объектов в эксплуатацию на территории субъекта.

4. Выявлены особенности учета затрат по организации капитального строительства, связанные: с использованием позаказного метода и метода накопления затрат с применением элементов нормативной системы учета; с содержанием затрат, включаемых в отдельные калькуляционные статьи себестоимости строительно-монтажных работ.

В работе проанализирован состав затрат по договорам строительства, регламентируемой отечественными и международными стандартами по учету и отчетности; раскрыто содержание основных статей себестоимости строительно-монтажных работ, среди которых особо выделены расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов.

Особенности учета затрат по капитальному строительству, осуществляемому исследуемыми нефтегазовыми организациями, связаны с: характером проектно-изыскательских работ нефтегазовых организаций; порядком списания строительных материалов, переданных подрядчикам на давальческой основе; учетом строительно-монтажных работ, выполняемых подрядным способом; консервацией объектов незавершенного строительства; учетом прочих затрат; учетом затрат по организации капитального строительства; учетом капитальных вложений в строительство объектов по агентскому договору и порядку его ведения у Принципала и Агента.

Затраты на проектно-изыскательские работы (ПИР) принимаются к учету на основании Актов сдачи-приемки выполненных работ; в зависимости от условий договоров, сдача данных работ заказчику (Обществу) может осуществляться как поэтапно, так и по выполнении всего объема работ. Затраты по ПИР, проводимых для получения предпроектной документации для планируемых объектов строительства относятся на капитальные вложения по статье затрат "ПИР будущих лет" и кодируются в соответствии с единым классификатором кодом проекта "Проекты, затраты по которым будут распределяться на группу проектов" и типом объекта "ПИР". Затраты по ПИР, проводимых для разработки проектно-сметной документации по объекту строительства относятся на капитальные вложения по статье затрат "ПИР текущий" и относятся на объект строительства в соответствии с его корпоративным идентификационным кодом.

При начале строительства объектов, для которых разрабатывалась предпроектная документация, затраты по ПИР будущих лет распределяются между соответствующими объектами строительства пропорционально их сметной стоимости. При этом меняется код объекта капитальных вложений по единому классификатору – затратам по ПИР будущих лет присваивается корпоративный идентификационный код объекта строительства, а статья затрат капитальных вложений не меняется. В бухгалтерском учете затраты по предпроектным ПИР списываются на объект строительства внутренним перемещением сумм по счету 08 субсчет 3. Основанием является расчет по перераспределению затрат по объектам строительства. Предлагаемая форма расчета по перераспределению затрат по объектам строительства приведена в работе.

При формировании отчетов об использовании финансирования на капитальные вложения из затрат по строящимся объектам исключаются затраты по статье "ПИР будущих лет". Это достигается путем исключения затрат по указанной статье по всем объектам капитальных вложений, у которых код проекта отличается от "Проекты, затраты по которым будут распределяться на группу проектов". Затраты по ПИР будущих лет показываются в отчетах по использованию финансирования капитальных вложений по мере их осуществления.

Списание строительных материалов, переданных подрядчикам на давальческой основе в части обеспечения строящихся объектов материалами может производиться как заказчиком-застройщиком, так и подрядчиком в соответствии с разделительной ведомостью к договорам подряда, заключаемым между ними. Материалы поставки заказчика-застройщика передаются генподрядчику в переработку на давальческой основе, либо реализуются.

Учет строительно-монтажных работ, выполняемых подрядным способом ведется на субсчете 08/3 "Строительство объектов основных средств". В течение 5 дней с даты окончания этапа строительства или строительства по договору в целом подрядчики (дочерние общества) представляют головной компании комплект документов по выполненному этапу работ или строительным работам по договору в целом: акт о приемке выполненных работ формы КС-2; справку о стоимости выполненных работ формы КС-3; счета-фактуры, на основании которых строительно-монтажные работы принимаются к бухгалтерскому учету. В случае продолжительности этапа строительства свыше одного месяца, ежемесячные выполненные объемы работ подтверждаются Подрядчиком неунифицированными первичными документами (КС-2Н-реестр и КС-3Н-реестр), служащими для проведения промежуточных расчетов с Подрядчиком, т.е. выплатой авансовых платежей без оформления счетов-фактур.

Консервация объектов незавершенного строительства и учет затрат по их содержанию требует в обязательном порядке проведение инвентаризации незавершенного строительством объекта и составление описей, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин консервации или прекращения строительства. Для оформления приостановления строительства (консервации или прекращения строительства) применяется Акт о приостановлении строительства (форма КС-17). При консервации объекта строительства все работы по консервации проводит подрядная строительная организация. Затраты, связанные с консервацией объектов незавершенного строительства, а также расходы по последующей расконсервации учитываются в стоимости объектов капитального строительства. Расходы по консервации и последующей расконсервации объекта незавершенного капитального строительства не принимаются для целей налогообложения прибыли, и в налоговую стоимость объектов основных средств не включаются. Учет этих расходов ведется на счете 08 обособлено, путем присвоения дополнительного аналитического признака. Затраты, связанные с содержанием законсервированных объектов (например, услуги по охране) в стоимость объектов капитального строительства не включаются, а списываются на счет 91 в качестве операционных расходов, не учитываемых целей налогообложения.

Для учета затрат по капитальному строительству в рамках агентского договора в работе приведены рекомендации по организации учета у принципала, в качестве которого выступает головная компания нефтегазовой организации, и у агента; рекомендована форма регистра "отчет агента об исполнении работ согласно агентскому договору", в содержании которой раскрываются показатели: по объему выполненных СМР, объему ПИР, расходов по содержанию и экс-

плуатации оборудования, прочие затраты, затраты на пуско-наладочные работы, материалы, указаны суммы НДС, агентских вознаграждений, – в разрезе объектов строительства и подрядчиков, осуществляющих работы по капитальному строительству.

5. Систематизированы методы, используемые при ведении налогового учета затрат по капитальному строительству, и уточнены моменты признания расходов в зависимости от цели осуществления капитального строительства объектов нефтегазовых организаций.

В исследуемых нефтегазовых организациях и сети их дочерних структур, несмотря на глобальный объем информации, бухгалтерский учет в достаточной степени приближен к налоговому учету. Однако особенностей, связанных со спецификой объектов капитального строительства, достаточно много, что не может не сказаться на организации налогового учета и признании затрат по капитальному строительству для целей налогообложения. В диссертации рассмотрены особенности налогового учета затрат капитального строительства боковых скважин. Специфика состоит в том, что часть затрат может быть не признана расходами по капитальному строительству и отнесена на увеличение стоимости объектов основных средств. В этом случае, когда в целях налогового учета затраты по строительству боковых скважин не признаются расходами и увеличивают стоимость объектов основных средств, срок полезного использования таких объектов для целей налогообложения прибыли должен быть пересмотрен и утвержден учетной политикой для целей налогообложения.

В работе отмечено, что капитальное строительство боковых скважин в исследуемых нефтегазовых организациях осуществляется с несколькими целями и в каждом конкретном случае возникает специфика признания расходов. Такими целями являются: ликвидация аварии и осуществление других видов ремонта, при которых конструкция скважины может быть изменена или не изменена; оценка продуктивности "горизонта", т.е. проведения геологоразведочных работ на скважине путем выхода на новый "горизонт"; извлечение остаточных запасов нефти; изменение назначения скважины. В связи с постановкой конкретной цели, существуют различия в признании расходов, отраженные в диссертации, и применяются разные документы, регламентирующие проведение работ. Для правильного отражения налоговых расходов в учете требуется уточнение всех его особенностей в учетной политике для целей налогообложения (встроенной в учетную политику, либо составленной в виде отдельного документа). Автором охарактеризованы основные позиции, связанные с формированием учетной политики для целей налогообложения, дана характеристика принципов формирования учетной политики: равномерности и пропорциональности.

В диссертации уточнена процедура бизнес-процесса внутреннего аудита договоров на капитальное строительство и показана их зависимость от налоговых рисков. На основе построенной карты общего бизнес-процесса внутреннего аудита договоров на капитальное строительство, заключаемых нефтегазовыми организациями, определены: содержание плана аудита, классификация и группы контрольных процедур. В отношении каждой группы контрольных процедур

раскрыто их назначение и особенности дизайна бизнес-процессов внутреннего аудита. Автором приведено обоснование налогового риска и его последствий; выделены групп причин налоговых рисков по договорам капитального строительства.

6. Разработана комплексная методика внутреннего аудита системы менеджмента качества капитального строительства нефтегазовых организаций, основанная на бизнес-процессах системы, процессе проведения внутреннего аудита интегрированной системы управления исследуемых нефтегазовых организаций; выделены этапы проведения внутреннего аудита и разработана система документов для осуществления этапов и оформления результатов внутреннего аудита.

Система менеджмента качества капитального строительства (СМК КС) исследуемых нефтегазовых организаций представляет собой полное описание системы менеджмента качества в части выполнения функций заказчика при проектировании и строительстве объектов. Внутренний аудит системы СМК КС представим с позиции процессного подхода, в рамках которого управление деятельностью и ресурсами компании осуществляется с помощью системы взаимосвязанных бизнес-процессов (табл. 2).

Таблица 2. Бизнес-процессы системы менеджмента качества капитального строительства ОАО "НК "Роснефть"

№	Наименование бизнес-процесса	Владелец бизнес-процесса
Бизнес-процессы СМК КС		
1	Организация проектно-изыскательских работ по объектам Компании	На уровне Компании – Директор ДТП и ППСД. На уровне ДО – зам. генерального директора по перспективному развитию (или по капитальному строительству).
2	Организация капитального строительства	На уровне Компании – Директор Департамента капитального строительства. На уровне ДО – зам. генерального директора по капитальному строительству.
3	Организация поставок материально-технических ресурсов	На уровне Компании – Директор Департамента материально – технических ресурсов. На уровне ДО – зам. генерального директора по материально-техническому обеспечению.
Внешние бизнес-процессы СМК КС		
1	Проектирование строительства объектов подрядными организациями	Руководитель подрядной организации
2	Строительство объектов подрядными организациями.	Руководитель подрядной организации

К документам системы СМК КС относят внешние документы, содержащие применимые требования к деятельности компании и разрабатываемые внешними организациями, а также внутренние документы, разрабатываемые и внедряемые самой компанией. К внутренним документам относятся: политика компании в области капитального строительства; цели в области СМК КС; локальные нормативные документы (например, Политики, Стандарты и инструкции); проектно-сметная и рабочая документация; положения о структурных

подразделениях; должностные инструкции; записи СМК КС. Порядок управления документами включает ряд последовательно выполняемых этапов: разработку (актуализацию) → согласование → утверждение → ознакомление → актуализацию.

Центральным звеном в системе менеджмента качества капитального строительства являются ответственность высшего руководства компании за выполнение взятых на себя обязательств, например, за реализацию политики в области качества, проведение анализа системы СМК КС, планирование развития системы СМК КС и др. Улучшение результативности СМК КС осуществляется в следующих областях: повышении квалификации персонала; совершенствовании коммуникаций; а также в области инфраструктуры и производственной среды и других. Внутренний аудит системы менеджмента качества может основываться также на процессном подходе, для чего автором рекомендовано применение алгоритма бизнес-процесса проведения такого аудита на двух уровнях:

- аудит I уровня – аудит, проводимый внутренними аудиторами ОАО "НК "Роснефть" в структурных подразделениях ОАО "НК "Роснефть" и в дочерних обществах;
- аудит II уровня – аудит, проводимый внутренними аудиторами дочерних обществ в структурных подразделениях дочерних обществ.

В таблице 3 приведены: уровни аудита, объекты внутреннего аудита, организационный уровень проведения аудитов и требуемые процедуры его проведения.

Таблица 3. Внутренний аудит интегрированной системы управления ОАО "НК "Роснефть"

Уровень аудита	Объект аудита	Периодичность планирования	Ресурсы для проведения аудита	Процедура аудита
I уровень	Структурные подразделения ОАО "НК "Роснефть" и ДО	Ежегодно	Ресурсы ОАО "НК "Роснефть"	Выбирается в соответствии с внутренними стандартами компании
II уровень	Структурные подразделения ДО	Ежегодно	Ресурсы ДО	Выбирается в соответствии с внутренними стандартами компании

Каждая процедура проведения внутреннего аудита включает пять этапов:

- планирование внутреннего аудита;
- проведение внутреннего аудита;
- планирование и внедрение корректирующих действий;
- оценку результативности предпринятых корректирующих действий;
- представление отчета по результатам аудита.

Планирование внутреннего аудита требует определение ресурсов, необходимых для его проведения, составление и утверждение ежегодных графиков, для которых рекомендована форма графика внутреннего аудита интегрированной системы управления СМК КС. На этапе планирования внутреннего аудита системы менеджмента качества капитального строительства должна быть со-

ставлена Программа внутреннего аудита, для которой нами рекомендовано выделение в ней четырех блоков информации: 1 – структурные подразделения объектов аудита; 2 – перечень документов, разделов, пунктов, на соответствие с которым проводится проверка, включая стандарты ISO, OHSAS, ИСУ СМК КС; 3 – состав группы аудиторов, участвующих в проверке; 4 – последовательность проведения аудита.

После подготовки необходимой документации график внутреннего аудита и программы должны быть доведены до руководителей соответствующих объектов аудита и аудиторов. Для проведения внутреннего аудита первого уровня ведущий аудитор и аудиторы должны быть назначены Президентом ОАО "НК "Роснефть". Для проведения аудита второго уровня ведущий аудитор и аудиторы назначаются руководителем дочернего общества. В случае привлечения для проведения внутреннего аудита независимой организации состав группы аудиторов определяется этой организацией по согласованию с ОАО "НК "Роснефть" или дочерним обществом.

Проведение внутреннего аудита требует последовательного выполнения следующих этапов: проведения вступительного совещания; выполнения аудита; оформления результатов аудита; проведения заключительного совещания. Характеристика каждого из этапов, форма протокола о несоответствии, план корректирующих действий, форма журнала регистрации результатов внутреннего аудита для исследуемых нефтегазовых организаций приведена в работе.

Представленные в работе рекомендации по организации и методике проведения внутреннего аудита в исследуемых нефтегазовых организациях, по мнению автора, отвечают требованиям системы менеджмента качества капитального строительства и позволяют повысить эффективность управления этим видом деятельности.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Коровушкина, Л.Б.* Методические особенности проведения внутреннего аудита затрат по капитальному строительству, принимаемых для целей налогообложения // Экономические науки. 2012. № 2. – 1,0 п.л.
2. *Коровушкина, Л.Б.* Инвестиционная политика и ее реализация в деятельности, осуществляемой нефтегазовыми организациями по капитальному строительству объектов // Вопросы экономики и права. 2012. № 2. – 0,7 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. *Коровушкина, Л.Б.* Учетная информация и ее использование в системе внутреннего контроля деятельности, связанной с капитальными вложениями // Инновационное развитие экономики. 2011. № 6. С. 58-60. – 0,3 п.л.

4. *Коровушкина, Л.Б.* Актуальные проблемы учета и отражения в отчетности полученных инвестиций в строительной отрасли / А.Н. Быстрова, О.А. Верховцев, Л.Б. Коровушкина // Проблемы учета, анализа и аудита в условиях модернизации экономики, научные направления их решения: сборник статей. 2011. С. 31-35. – 0,3 п.л. (вклад автора 0,1 печ. л.).

5. *Коровушкина, Л.Б.* Инвестиции как экономическая категория и их классификация / С.И. Коренкова, О.В. Барнева, Л.Б. Коровушкина // Проблемы учета, анализа и аудита в условиях модернизации экономики, научные направления их решения: сборник статей. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2011. С. 92-106. – 0,6 п.л. (вклад автора 0,2 печ. л.).

6. *Коровушкина, Л.Б.* Сущность управленческого консалтинга, принципы его организации / Л.Б. Коровушкина, Л.Н. Растамханова // Инновационное развитие экономики. 2011. № 2. С. 63-66. – 0,2 п.л. (вклад автор 0,1 печ. л.).

7. *Коровушкина, Л.Б.* Расходы, подлежащие учету в качестве расходов на освоение природных ресурсов: общие положения и применение положений БПУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организации" / Л.Б. Коровушкина, Л.Н.Растамханова // Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей участников III Международной научно-практической конференции молодых налоговедов в 2-х частях. М.: Финансовый университет, 2011. Ч. I. С. 203-206. – 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 печ. л.).

8. *Коровушкина, Л.Б.* Нормативно-методические основы организации учета прибыли в строительстве // Интеграция бухгалтерского учета с экономическими науками: материалы международной научной конференции 13-14 ноября 2009 года. Йошкар-Ола: МарГТУ, 2010. С. 93-103. – 0,7 п.л.

9. *Коровушкина, Л.Б.* Бухгалтерские риски, сопутствующие реализации договоров на капитальное строительство объектов нефтегазовых организаций // Сб. материалов Международной научно-практической конференции "Проблемы учета, финансов, анализа и аудита в условиях глобализации экономики". Тюмень: Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права, 2009. С. 125-129. – 0,3 п.л.

ic 2

Автореферат

Подписано в печать 27.03.2012 г. Заказ № К1/1172. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",

г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64